



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren einerseits die Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltungsführung und Familienheimfahrten und anderseits von verschiedenen Aufwendungen, v.a. Reisekosten, als Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung des Berufungswerbers (Bw).

Der aus der Südweststeiermark stammende Bw, seit 2001 durchgehend in Wien als Dienstnehmer beschäftigt, beantragte erstmals in der Einkommensteuererklärung 2007 aus dem Titel der doppelten Haushaltungsführung den Abzug von Aufwendungen für eine

Mietwohnung in Wien (Miete, Strom, Gas) und „*Lebenskosten (Essen, Wäsche etc.)*“ im Betrag von insgesamt 10.542,- € sowie für Heimfahrten zu seinem Familienwohnsitz in der Steiermark in Höhe des höchsten Pendlerpauschales nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG 1988 (2.797,- €) als Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte. Weiters machte er Reisekosten geltend, welche ihm, obwohl im Zuge von Dienstreisen erwachsen, von seinem Dienstgeber nicht ersetzt worden seien (1.581,- €) sowie sonstige Werbungskosten von 843,- € (Letztere sind in anhängigen Verfahren nicht mehr strittig).

Im angefochtenen Bescheid anerkannte das Finanzamt X (FA) die berufliche Veranlassung eines zweiten Haushalts in Wien nur für das erste Halbjahr 2007, weil dessen Werbungskostencharakter bei ledigen Arbeitnehmern nur für eine Übergangszeit von 6 Monaten anzunehmen sei. Als Werbungskosten für die doppelte Haushaltung berücksichtigte es die (gesamte) Wohnungsmiete (ohne Gas/Strom) für 6 Monate, für die Familienheimfahrten setzte es den für Jänner - Juni 2007 geltenden, höchsten Pauschbetrag nach § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG 1988 an. Bei den geltend gemachten Reisekosten anerkannte das FA nur einen Teilbetrag von 185,- €. Die restlichen Aufwendungen seien der privaten Lebensführung nach § 20 EStG 1988 zuzuordnen gewesen. So müssten „*die Belege betreffend Geschäftssessen auch die Namen der „Geschäftspartner“ beinhalten*“.

Mit der Berufung gegen diesen Bescheid brachte der Bw „*hiemit der Finanzbehörde zur Kenntnis*“, dass er seit Oktober 2006 in einer Lebenspartnerschaft (eheähnlichen Gemeinschaft) lebe und beabsichtige, seine Partnerin, eine in Bratislava wohnhafte, slowakische Staatsbürgerin, im Jahr 2010 zu ehelichen. Zwar habe seine berufliche Reisetätigkeit einen gemeinsamen Haushalt bisher verhindert, doch verbringe man die neben der Arbeitszeit verbleibende Freizeit abwechselnd an seinem Hauptwohnsitz in der Steiermark oder am Hauptwohnsitz seiner Partnerin in Bratislava. Da nach den Steuergesetzen (Lohnsteuerrichtlinien 2002) bei Paaren in eheähnlicher Gemeinschaft Kosten einer doppelten Haushaltung für zwei Jahre anzuerkennen seien und auch für Arbeitnehmer in Berufszweigen mit hoher Fluktuation ein längerer Zeitraum als 6 Monate gelte, beantrage er die Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltung und von Familienheimfahrten für zwölf Monate.

Nach ergänzenden Sachverhaltserhebungen legte das FA das Rechtsmittel ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung und ohne Stellungnahme oder Vorlageantrag dem UFS zur Entscheidung vor.

Im zweitinstanzlichen Verfahren verwehrte sich der Bw zusätzlich gegen die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene Kürzung der geltend gemachten Reisekosten, die ihm zwar von seinem Dienstgeber nicht ersetzt worden seien, „*aber im hohen Maße zur*

Geschäftsanbahnung sowie Kontaktpflege in der Industrie gedient" hätten. Es sei ihm unverständlich, dass man ihm keine Gelegenheit zur Nachbesserung der Formalfehler bei den Bewirtungsbelegen eingeräumt habe. Er könne die fehlenden Namen aber sehr gerne nachreichen. Mit Eingabe vom 26. August 2013 erhöhte der Bw den begehrten Reisekostenabzug um weitere 495,- € für Reisediäten aus Anlass von Aufenthalten bei Firmenveranstaltungen im Ausland (so genannte *Firmenklausuren* bzw. Weihnachtsfeier).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Kosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort stellen in diesem Sinn grundsätzlich Werbungskosten dar, doch sieht das Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) durch die Normierung von verschiedenen Pauschalregelungen Begrenzungen für deren steuerliche Berücksichtigung vor (Verkehrsabsetzbetrag, Pendlerpauschale, Familienheimfahrten).

§ 20 EStG legt jene Aufwendungen fest, welche einem steuerlichen Abzugsverbot unterliegen. Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn diese die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Ebenso betrifft das Abzugsverbot Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z. 3 EStG).

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG normiert ein Abzugsverbot für die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG (Pendlerpauschale) angeführten Betrag übersteigen.

I) Kosten der doppelten Haushaltung, Familienheimfahrten:

Nach geltender Rechtslage stellen Wohnungskosten (= Haushaltaufwendungen) und „*Lebenskosten*“ im Sinne von Kosten für Nahrung, Kleidung usw. (= Aufwendungen für die Lebensführung) somit grundsätzlich keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als beruflich bzw betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen (VwGH 28.12.2011, 2008/15/0235; 3.3.1992, 88/14/0081, u.a.).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten, bei einem unverheirateten Steuerpflichtigen mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; 24.4.1996, 96/15/0006, u.a.).

Im Fall von alleinstehenden Steuerpflichtigen steht nach der Judikatur des VwGH bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters von Kosten eines Wohnsitzes am Beschäftigungs-/ Arbeitsort nicht so sehr das Innehaben eines *weiteren* Wohnsitzes im Vordergrund, sondern vielmehr der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung. Maßgebliche Bedeutung komme dabei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort zu, dem Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; 24.9.2007, 2006/15/0024; 9.9.2004, 2002/15/0119; 18.12.1997, 96/15/0259).

Eine beruflich bedingte, doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn bzw. solange die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort oder in die Nähe der Arbeitsstätte unzumutbar ist. Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen sowohl beruflicher als auch privater Natur haben. Als gemeinsames Merkmal dieser Ursachen fordert der VwGH, dass sie aus Umständen von erheblichem, objektivem Gewicht resultieren. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 u.a.).

Nach Ansicht des VwGH ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen (Familien-)Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen

darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Im hier zu beurteilenden Fall ist nach dem Ergebnis des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens für den Verfahrenszeitraum 2007 weder das Vorliegen eines Familienwohnsitzes des Bw mit seiner damaligen Partnerin erwiesen, noch wurde vom Bw die Unzumutbarkeit der Verlegung seines Wohnsitzes nach Wien bzw. in die für Berufstätige übliche Entfernung von Wien glaubhaft gemacht. Tatsächlich geht der UFS davon aus, dass der Bw mit der Anmietung einer Wohnung in Wien bereits vor dem Verfahrenszeitraum seinen Wohnsitz in den Einzugsbereich seines Dienstortes verlegt hatte, zumal diese Wohnung geeignet war seinen Wohnbedürfnissen zu entsprechen. Im Übrigen ist der UFS auch nicht davon überzeugt, dass der Bw im Jahr 2007 darüber hinaus einen weiteren Wohnsitz innehatte. Unter den festgestellten Umständen entbehrt die Annahme eines *unvermeidbaren, beruflich bedingten Mehraufwands* im Vergleich zu den durch § 20 EStG erfassten Kosten der Haushaltsführung einer Grundlage.

Der Bw ist seit Oktober 2001 und bis heute durchgehend in unbefristeten Dienstverhältnissen in Wien als Unternehmensberater beschäftigt. Zwei Mal hat er in dieser Zeit (2006 und 2010) nach seinen Angaben sein Dienstverhältnis „*aus persönlichen Gründen beendet um in ein neues Dienstverhältnis einzutreten*“.

Der im Verfahrenszeitraum geltende Dienstvertrag mit der Firma Y- Consulting GmbH legt als Dienstort des Bw Wien fest, doch behält sich der Dienstgeber vor, den Bw *je nach geschäftlichem Bedarf auf Projekte innerhalb und außerhalb Europas einzusetzen*, allenfalls auch in ein ausländisches Büro zu versetzen. Tatsächlich verrichtete der Bw nach seinen Angaben einen nicht unwesentlichen Teil seines Dienstes für die Y- Consulting GmbH im Ausland.

Für die Zeit ab 1. Februar 2007 wird im oa. Dienstvertrag ein Bruttojahresbezug von 50.000,- € vereinbart, mit dem sämtliche Mehrstunden-, Überstunden und Reisezeiten abgegolten sein sollen. Vom Dienstgeber zusätzlich zu erstatten sind allerdings Fahrtkosten für betrieblich veranlasste Dienstreisen. Neben dem betragsmäßig festgelegten Jahresbezug ist die Teilnahme des Bw an einem „*seinem Karrierelevel entsprechenden Bonus Programm*“ vorgesehen, welches ihm bei Erreichen gesondert vereinbarter, persönlicher Jahresziele die Möglichkeit eines weiteren Verdienstes von bis zu 50.000,- € bietet, wenn „*gleichzeitig die Gesellschaft ihre Jahresziele erreicht*“.

Der Dienstvertrag untersagt dem Bw die zeitgleiche Ausübung von weiteren beruflichen Tätigkeiten und die Beteiligung an anderen Unternehmen. Ausgenommen ist lediglich die

Beteiligung am Familienbetrieb seiner Eltern, der BW- GmbH, an der der Bw bei Aufnahme des Dienstverhältnisses mit der Y- Consulting GmbH bereits zu 25% beteiligt gewesen war.

Zur Wohnsituation des Bw im Verfahrenszeitraum geht der UFS davon aus, dass dieser mit der Anmietung einer 164,5 m² großen 4 Zimmer-Wohnung im 9. Wiener Gemeindebezirk als Hauptmieter spätestens ab Juli 2006 einen Wohnsitz innehatte, der seinen Wohnbedürfnissen entsprach, auch wenn er nur zwei der vier Zimmer bewohnte und die Nutzräume der Wohnung mit zwei weiteren Mitbewohnern (lt. Bw „*Untermieter*“) teilte (entsprechend setzte der Bw als Werbungskosten 50% der Miete und der laufenden Wohnungskosten an).

Dass der Bw diese Räumlichkeiten im Jahr 2007 mit seiner späteren Gattin in einer Form bewohnt hat, die einem Familienwohnsitz im Sinne der oa. VwGH-Judikatur entspricht, wurde durch das Verfahren nicht erwiesen. Dies trifft auch auf die beiden weiteren Orte zu, an denen der Bw ((BW-Hauptwohnsitz)/Stmk) bzw. seine spätere Gattin (Bratislava) nach dem Berufungsvorbringen in dieser Zeit den meldebehördlichen Hauptwohnsitz innehatten.

Die Ausführungen in der Berufung zeigen, dass der Bw selbst nicht von einem gemeinsamen Mittelpunkt der Lebensinteressen mit seiner späteren Gattin ausgegangen ist (*„Das Problem des gemeinsamen Haushaltes liegt in meiner beruflichen Reisetätigkeit.“*). Für den Wohnort in der Steiermark ist dies schon deshalb auszuschließen, weil die slowakische Partnerin des Bw nach den vorgelegten Unterlagen im Jahr 2007 noch gar keinen Aufenthaltstitel für Österreich besessen hat. Für deren Wohnsitz in Bratislava behauptet der Bw eine (im anhängigen Verfahren nicht nachgewiesene) behördliche Meldung als Nebenwohnsitz erstmals ab Oktober 2008.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass für die nach den Angaben des Bw seit Oktober 2006 bestehende Lebensgemeinschaft mit seiner in Bratislava lebenden Partnerin keine Nachweise erbracht wurden, die den Verfahrenszeitraum 2007 betreffen. Sämtliche Belegnachweise bezogen sich auf Zeiträume nach 2007. Der Abgabenbehörde wurde die Lebensgemeinschaft erstmals mit der gegenständlichen Berufung im September 2009 bekanntgegeben.

Da der UFS unter diesen Umständen eine Lebensgemeinschaft des Bw mit seiner späteren Gattin im Verfahrenszeitraum für nicht erwiesen hält, entfallen für das Jahr 2007 auch die Voraussetzungen für die Annahme eines Familienwohnsitzes im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur. Entsprechend kommt es daher auch nicht mehr auf die Zumutbarkeit dessen Verlegung an den Dienstort des Bw bzw. in eine übliche Entfernung von diesem an.

Die Prüfung der Voraussetzungen für den Werbungskostencharakter der geltend gemachten Kosten für die Haushaltsführung in Wien und für Familienheimfahrten in die Steiermark hatte

daher für den Bw als alleinstehenden, seit Februar 2001 durchgehend unbefristet in Wien beschäftigten Dienstnehmer zu erfolgen.

Wie dargestellt, hatte der Bw bereits (spätestens) seit Juli 2006 einen Wohnsitz in seiner Wiener Mietwohnung inne, der seinen Wohnbedürfnissen entsprach. Da der Bw somit seinen Wohnsitz bereits vor dem Verfahrenszeitraum (und im Übrigen auch vor dem behaupteten Beginn der Partnerschaft mit seiner späteren Gattin) nach Wien verlegt hatte, erübrigte sich die Klärung der Frage, ob im Verfahrenszeitraum eine Wohnsitzverlegung für ihn zumutbar gewesen wäre. Doch sei angemerkt, dass das Verfahren auch keine Umstände hervorgebracht hat, die für eine solche Unzumutbarkeit - mehr als sechs Jahre nachdem der Bw seine berufliche Tätigkeit dauerhaft nach Wien verlegt und nachdem er dort inzwischen auch einen eigenen Hausstand begründet hatte - sprechen. Zudem kann es unter den gegebenen Umständen dahingestellt bleiben, ob der Bw in diesem Jahr tatsächlich einen (weiteren) Wohnsitz in der Steiermark innehatte.

Im Ergebnis hat das anhängige Verfahren somit keine Umstände von derart objektivem Gewicht hervorgebracht, die für das Jahr 2007 eine berufliche Veranlassung der Wiener Wohnungskosten des Bw im Sinne von Werbungskosten nach § 16 Abs.1 EStG zu begründen in der Lage wären. Gleiches gilt folgerichtig auch für die geltend gemachten Kosten für dessen im Verfahrenszeitraum getätigte Fahrten in die Steiermark. Die als „*Lebenskosten*“ bezeichneten Aufwendungen („*Essen, Wäsche etc.*“) unterliegen in jedem Fall dem Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.2 lit. a EStG.

Das Berufungsbegehren war in diesem Punkt somit dem Grunde nach nicht berechtigt und die unter dem Titel von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze als privat veranlasst auszuscheiden.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass die Lohnsteuerrichtlinien 2002 mangels Kundmachung als allgemein verbindliche Rechtsvorschrift für den UFS keine bindende Wirkung entfalten.

II) Reisekosten:

Auch der Abzug von Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegung, Nächtigung) als Werbungskosten setzt den klaren Nachweis ihrer beruflichen Veranlassung voraus. Die Kosten der Verpflegung und Unterkunft sind explizit nur für *ausschließlich beruflich veranlasste Reisen* und zudem nur insoweit absetzbar, als sich aufgrund einer derartigen Reise ein *Mehraufwand* ergibt (§ 16 Abs.1 Z.9 EStG). Auch hier liegt der Grund in der grundsätzlichen Nähe derartiger Kosten zum Bereich der Lebensführung und damit zu den Abzugsverboten des § 20 EStG.

Nach den Angaben des Bw handelt es sich bei den unter dem Titel „Reisekosten“ in seiner Einkommensteuererklärung 2007 geltend gemachten Aufwendungen von insgesamt 1.581,- € „grundsätzlich“ um Reisekosten, die von seinem „*Dienstgeber Y- Consulting Wien nicht ersetzt wurden*“, welche „– hauptsächlich –“ (...) „*durch Anbahnung neuer Geschäftsfelder entstanden sind*“ und die „*im hohen Maße der Geschäftsanbahnung sowie Kontaktpflege in der Industrie*“ gedient hatten.

Neben Kosten für Flüge, Taxi und Mietwagen (= Fahrtkosten) waren in dieser Position auch die Kosten für eine Hotelnächtigung (Doppelzimmer mit Getränkekonsumation) und Tagesgebühren (= Unterkunft- und Verpflegungsaufwand im Sinne des § 16 Abs.1 Z.9 EStG) sowie (70% der) Aufwendungen für diverse Geschäftsessen (339,- €), Ausgaben für die Erneuerung/Verlängerung des Reisepasses und des Führerscheines (83,- €), Postspesen und Internetgebühren erfasst.

Wie erwähnt, berücksichtigte das FA im angefochtenen Bescheid die beantragten Postspesen und Tagesgebühren (für Aufenthalte in Zürich und Frankfurt) im Betrag von insgesamt 185,- €. Die restlichen Aufwendungen der Position „Reisekosten“ ordnete die Erstbehörde dem vom steuerlichen Abzug ausgeschlossenen Bereich des § 20 EStG zu.

Während der Bw diese Ausgaben im erstinstanzlichen Verfahren als Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte dargestellt hatte, führte er erstmals im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren aus, dass diese Kosten im Zusammenhang mit einer ausschließlich vom Unternehmenserfolg abhängigen Gewinnbeteiligung am Unternehmen der Y- Consulting GmbH gestanden seien, die aus einem „*Stillen Gesellschafter-Vertrag*“ mit seinem Dienstgeber resultierten.

Der Aufforderung, einerseits in Hinblick auf die grundsätzliche Vergütung von Reisekosten durch seinen Dienstgeber und anderseits wegen des für Kosten der privaten Lebensführung und Repräsentationsaufwendungen (einschließlich Geschäftsfreundebewirtung) nach § 20 Abs.1 Z.1 – 3 EStG bestehenden Abzugsverbots (auch für Mischaufwand) sowohl die eindeutige, (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung der geltend gemachten Kosten als auch den unterbliebenen Kostenersatz durch den Dienstgeber durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, kam der Bw nicht nach sondern nahm dazu lediglich Stellung und schloss eine Aufstellung der Aufwendungen an (nunmehr um 495,- € erhöht).

In der Stellungnahme führte der Bw aus, dass er aufgrund seines neben dem Dienstvertrag vereinbarten Vertrages mit der Y- Consulting GmbH als stiller Gesellschafter einen Anspruch auf Anteile am operativen Gewinn seines Dienstgebers gehabt habe. Dieser Umstand hätte

„teilweise Einfluss auf seine Reisekosten“ gehabt, weshalb er diese nicht mit dem Dienstgeber verrechnet habe sondern „im Zuge seiner privaten Steuererklärung geltend mache“. Seine selbständige Tätigkeit als stiller Gesellschafter habe vor allem „Kontaktpflege“, „Geschäftsanbahnung“, außerbetriebliche Tätigkeiten zur strukturellen Anpassung des Unternehmens“ und „außerbetriebliche Mitarbeiterführung“ umfasst. Seine Reisetätigkeit habe (UFS-Anmerkung: gemeint wohl *unter anderem*) „periodische Unternehmensveranstaltungen“ betroffen (vierteljährliche Klausuren für das Führungsteam und wichtige Mitarbeiter), die regelmäßig an Unternehmensstandorten von Kunden stattgefunden hätten, um den Mitarbeitern Einblicke in die praktische Beratungstätigkeit gewähren zu können. Die zugehörigen Reisekosten habe der Dienstgeber nur teilweise getragen. Eine Erstattung von Reisediäten sei, wie bei internationalen Unternehmensberatungen üblich, nicht erfolgt und werde deren Rückerstattung daher „per „ANV“ beantragt.

Zu den geltend gemachten Kostenpositionen führte der Bw im Detail aus:

„Geschäftsanbahnung und Kontaktpflege“

i. Reise 6 nach Zürich hatte den Zweck die Vor- und Nachteile eines weiteren Standortes in der Schweiz zu erarbeiten.

1. Dieses Vorhaben sollte im Unternehmen als auch innerhalb der Mitarbeiter mit Führungsverantwortung nicht vorzeitig bekannt werden; deshalb habe ich diese Kosten privat getragen und über meinen Steuerausgleich abgesetzt.

2. Ich habe an diesem Tag eine Agentur zu Ansiedlung von Unternehmen in der Schweiz getroffen.

ii. Reise 7 nach Frankfurt diente der Kontaktpflege in der Industrie.

1. Kontakte in der Industrie bedingt durch frühere berufliche Tätigkeiten und Studium in Deutschland.

2. Viele Kontakte wollen nicht offiziell von Unternehmen eingeladen werden oder in Verbindung gebracht werden, bis sich etwaige Projekte oder Geschäfte konkretisieren.

iii. Reise 8 nach Weiz diente der Geschäftsanbahnung in Österreich

1. Kontakt in der Industrie wodurch später ein Angebot für ein österreichisches Unternehmen entstand.

2. Konkrete Gründe warum kein Einzelzimmer kann ich heute, 6 Jahre nach dem Ereignis, nicht mehr nennen. Ich war an diesem WE alleine nach Weiz gereist; ohne meine Lebensgefährtin.

3. Die Bewirtung war für meine Kontaktperson.

Bewirtung von Mitarbeitern und potentiellen Kunden

- i. Neben der Rolle als stiller Gesellschafter nahm ich auch die Rolle als Mentor für einige meiner Mitarbeiter wahr
- ii. Als Mentor kümmert man sich um alle Belange seiner Mitarbeiter; aus der Natur der Rolle und Themen auch meistens informell und außerhalb der Räumen und Strukturen des Unternehmens
- iii. Diverse Bewirtungen sind ein Resultat aus dieser Rolle
- iv. Leistungsstarke und motivierte Mitarbeiter legen sehr viel Wert auf diese informellen und außerbetrieblichen Prozesse. Gehalt alleine bindet leistungsstarke Mitarbeiter nicht an ein junges, ausschließlich von der Qualität dieser Mitarbeiter abhängigen Unternehmensberatung
- v. Bewirtungen für Kontakte in der Industrie welche nicht über das Unternehmen abgerechnet wurden, haben die gleichen Gründe wie o.a. - manche Personen wollen erst ab einem bestimmten Zeitpunkt oder unter bestimmten Umständen offiziell in Erscheinung treten
- vi. Es geht hier nicht um illegale Absprachen oder Prozesse, sondern um eine strukturierte Aufarbeitung von Ideen und Möglichkeiten im kleinen, informellen Kreis

Notwendige Reisedokumente (Kosten 19-21)

- i. Wöchentliche Reisetätigkeiten im international Umfeld bedingen bestimmter Reisedokumente
- ii. Um effizient Sicherheits- und Grenzkontrollen zu absolvieren, sind die neuesten Dokumente (ID im Scheckkarten-Format, Photos ohne Lächeln, Reisepass mit elektronischer Registrierung, etc) vonnöten. Speziell auf Flughäfen wie London Heathrow (LHR) oder Frankfurt / Main (FRA) vermeidet man dadurch stundenlange Warteschlangen und wiederholte Kontrollen. Wöchentlich.
- iii. Die Kosten in 2007 dienten zur Erneuerung diverser Dokumente, vor allem um den geänderten Anforderungen in UK Sorge zu tragen.
- 3. Den Beleg des CAT (City Airport Train) vom 26.10.2007 kann ich heute leider nicht mehr begründen.
- 4. Die Kosten (9) für das Mietauto und den notwendigen Kraftstoff kann ich heute, 6 Jahre nach dem Ereignis, leider nicht mehr im Detail begründen. Vor allem da ich keinen elektronischen Kalender (MS Outlook) aus der Zeit bei diesem Arbeitgeber mehr zur Verfügung habe.“

Beim dargestellten Sachverhalt hat der Bw für keine der geltend gemachten Positionen einen Werbungskostencharakter nachgewiesen oder auch nur hinreichend glaubhaft gemacht.

Zunächst ist festzuhalten, dass die geltend gemachten Kosten für Reisedokumente zu den typischen Kosten der Lebensführung gehören, denen die steuerliche Abzugsfähigkeit auch dann verwehrt ist, „wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“ (§ 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG).

Kosten für Geschäftsanbahnung und Kontaktpflege stellen Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG dar.

Vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG werden nach Lehre und Rechtsprechung Aufwendungen erfasst, die zwar in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften anfallen, es dem Steuerpflichtigen aber auch ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 83). Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potenzieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst. Repräsentationsaufwendungen können auch bei Dienstnehmern anfallen (vgl. VwGH 18.10.2012, 2012/15/0100 mit Verweis auf Doralt/Kofler, aaO, § 20 Tz 98; 13.10.1999, 94/13/0035, u.a.).

Ebensolchen Zwecken dienten nach der zuvor angeführten Darstellung des Bw jene Reisen nach Zürich, Frankfurt und Weiz, im Zuge derer ein Großteil der als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten anfielen. Auch die dargestellte Bewirtung von Mitarbeitern entspricht dem zuvor erläuterten Verständnis des steuerlichen Repräsentationsbegriffs. Insoweit kommt das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG zum Tragen, auch wenn der Bw diese Reisen und Bewirtungen im Interesse seines Dienstgebers unternommen und keinen Kostenersatz erhalten haben sollte.

Zu den Repräsentationskosten des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG gehören kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung auch Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden. Nur für den Fall, dass die Bewirtung nachweislich der Werbung gedient hat und weitaus überwiegend beruflich veranlasst war, erlaubt § 20 Abs. 1 Z 3 EStG die steuerliche Berücksichtigung des halben Aufwandes. Da der Bw einen solchen Nachweis trotz ausdrücklicher Aufforderung durch den UFS schuldig geblieben ist, bleibt auch für den geltend gemachten Bewirtungsaufwand das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG wirksam.

Soweit dem Bw die Veranlassung von geltend gemachten Fahrtkosten überhaupt nicht mehr erinnerlich war (Taxikosten vom 26.Jänner, Kosten für Mietauto samt Benzin vom 28.Sept. - 1.Oktober, Kosten für CAT vom 26.Oktober) ist an die in § 132 BAO normierte 7jährige Aufbewahrungspflicht für Unterlagen, die für die Abgabenerhebung bedeutsam sind, zu verweisen. Zudem ist daran zu erinnern, dass diese Kosten seit Beginn des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens im Jänner 2009 Gegenstand der behördlichen Erhebungen waren und insofern für den Bw bereits wiederholt Anlass bestanden hat, sich mit

deren beruflicher Veranlassung auseinanderzusetzen und für die Möglichkeit ihrer Vorlage an die Abgabenbehörde zu sorgen.

Im anhängigen Verfahren kommt eine steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten mangels erwiesenen Werbungskostencharakters nicht in Betracht.

Dasselbe gilt auch für die erstmals mit Eingabe vom 26.August 2013 geltend gemachten „Diäten“ (Tagesgebühren iSd § 16 Abs.1 Z.9 EStG).

Obwohl dem Bw die generelle Notwendigkeit des belegmäßigen Nachweises der beruflichen Veranlassung jener Reisetätigkeit, welche den geltend gemachten Kosten zu Grunde lag, mit der Aufforderung zur Nachweisführung ausführlich und mit Nachdruck dargelegt wurde, blieb er auch zu den behaupteten Unternehmensveranstaltungen (*Firmenklausuren* in Flachau, Berlin, Istanbul, und Brüssel, Weihnachtsfeier in Köln) jegliche Belegvorlage schuldig. Wenn er dennoch etwa die explizit angeforderten Reisekostenabrechnungen mit seinem Dienstgeber zu diesen Reisen nicht zur Verfügung gestellt hat, so hat er eine zweifellos zumutbare Nachweisführung unterlassen und damit seine abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (§ 119 BAO) verletzt. Eine Zuerkennung des Werbungskostencharakters der geltend gemachten Verpflegungskosten kommt unter diesen Umständen nicht zuletzt in Hinblick auf die enge Begriffsdefinition des § 16 Abs.1 Z.9 EStG („*ausschließlich* beruflich veranlasste Reisen“) nicht in Betracht.

Im Ergebnis war das Berufungsbegehren daher auch in Bezug auf die als „Reisekosten“ geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze abzuweisen. Wegen des Repräsentationscharakters der zugehörigen Reisen gilt dies auch für die vom FA im Erstbescheid anerkannten Reisediäten für Fahrten nach Zürich und Frankfurt (163,- €).

Da die dargestellte Beurteilung zu identen Rechtsfolgen im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte und der Einkünfte aus Kapitalvermögen führt, erübrigte sich eine nähere Überprüfung dahingehend, ob den erklärten Kapitaleinkünften tatsächlich Erträge aus einer (echten oder unechten) stillen Beteiligung des Bw am Unternehmen seines damaligen Dienstgebers zu Grunde lagen (im letzter Fall wären Kosten wie sie der Bw geltend gemacht hat, im Übrigen bei entsprechendem Nachweis der betrieblichen Veranlassung im Rahmen einer Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu berücksichtigen gewesen) oder ob diese im

Rahmen der (dem UFS nicht vorgelegten) Sondervereinbarung mit der Y- Consulting GmbH über die Teilnahme des Bw am so genannten Bonus Programm - und damit aus einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil aus dessen Dienstverhältnis – zugeflossen sind.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. September 2013